

**ESCOLA SUPERIOR DO PARLAMENTO CEARENSE**  
**COORDENAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO**  
**MBA EM GESTÃO E GOVERNANÇA PÚBLICA**

**IMPACTO DA REDUÇÃO DE ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS NA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS**

José Gonçalves Caracas Junior<sup>1</sup>  
Júlio César Muniz Filho<sup>2</sup>

**RESUMO**

A pesquisa teve como objetivo geral apresentar o impacto esperado na arrecadação do ICMS sobre combustíveis. A LC 194/2022, embora tenha sido criada para reduzir o impacto de alguns bens e serviços essenciais na inflação dos últimos dois anos, pode não atingir os objetivos declarados e ainda significar menos arrecadação para estados e municípios, com impacto negativo na sociedade perdas significativas, especialmente neste cenário adverso de baixo crescimento econômico, alto desemprego e maior pressão sobre os serviços públicos. Os resultados mostram que no caso de combustíveis e derivados de petróleo, se não houver mudança na política de paridade de preços de importação (PPI) adotada pela Petrobras, o aumento será equivalente ao preço do petróleo no mercado internacional. Ainda que o aumento do preço do barril de petróleo seja pouco frequente, o efeito cambial existe porque parte do combustível utilizado no país foi importado devido ao desmantelamento de refinarias. Mesmo que haja compensação para estados e municípios, há grande probabilidade de haver perda de arrecadação, o que afetará diretamente a quantidade e a qualidade dos serviços prestados, principalmente em educação e saúde. Em suma, pode ser uma medida de pouco efeito e de duração limitada, mas que teria efeitos deletérios e duradouros nas finanças estaduais e municipais, ferindo os pactos federativos ao reduzir a autonomia dos estados sobre suas próprias políticas tributárias.

**Palavras-chave:** Arrecadação. ICMS. LC 194/2022. Combustíveis.

**1 INTRODUÇÃO** **Em vermelho, conteúdo elaborado!**

O ICMS é regulamentado pela Lei Complementar 87/1996, previsto no artigo 155, II da CF/88. Representando cerca de 80% da arrecadação dos Estados e respeitando o princípio da não-cumulatividade. O ICMS compensa o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo Estado ou Distrito Federal (art. 155, §, 2º, I). O ICMS combustível é monofásico, isto é, a totalidade do imposto deve ser pago na origem e repassado ao usuário final. Tendo como característica a seletividade. Sua alíquota varia conforme cada Estado.

Antecedente o regime de substituição tributária ser implementado pela Lei Complementar nº 87/96 de 16 de setembro de 1997, como alternância de arrecadação do ICMS, tal regime foi utilizado pelo Estado para vários produtos, inclusive combustíveis, no cerne do ordenamento jurídico do Brasil, visando reduzir a sonegação e facilitar a fiscalização. A LC 192/22 intencionava classificar como essenciais e indispensáveis alguns

---

<sup>1</sup>Pós-graduando do Curso de MBA em Gestão e Governança Pública da Universidade do Parlamento Cearense – UNIPACE. E-mail: [josjunior6@hotmail.com](mailto:josjunior6@hotmail.com)

<sup>2</sup>Mestre em Economia – UFC. Orientador UNIPACE. E-mail: [muniz79ma@gmail.com](mailto:muniz79ma@gmail.com)

itens, como combustíveis, energia elétrica, comunicações e transportes. Limitando os Estados a cobrar alíquotas acima de 17%-18%. Antes dessa lei ser sancionada, a situação econômica do Brasil foi marcada por elevações constantes nos preços dos combustíveis, gerando impactos diretos na inflação e na cadeia de produção. Além da greve dos caminhoneiros (2018) e da crise energética ocasionada pela guerra da Rússia e Ucrânia (2022) que elevam o preço dos combustíveis, sendo atribuído a Política de Preço de Paridade de Importação (PPI).

A Lei Complementar 194/2022 foi aprovada pelo Congresso Nacional como uma alternativa do governo federal para conter a inflação, implementou-setambém, algumas medidas que modificaram a cobrança de tributos, exemplifica o congelamento da base de cálculo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) a instituição de valores fixos de contribuição, a diminuição de alíquotas e a desoneração de alguns tributos, como PASEP, PIS, COFINS, sobre serviços e bens. Contudo, tais conjunturas, além de não propiciarem efetividade, ocasionaram um fôlego provisório. Somente no primeiro semestre do ano de 2022 o diesel teve um acúmulo elevado de 33,39%, a gasolina de 8,96% e o gás de cozinha de 7,49%. No mesmo estágio, a taxa geral da inflação foi medida pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) alcançando 5,49% (IBGE, 2022).

Tais modificações tributárias ocasionaram uma perda de receita para estados e municípios. Somente com o congelamento do ICMS houve a diminuição da arrecadação dos estados em aproximadamente R\$ 1 bilhão mensal. Conforme os pressupostos do Comitê Nacional de Secretaria dos Estados e do Distrito Federal, as perdas tornaram-se significativas, cerca de R\$ 1,15 bilhão por mês. Tratando dos combustíveis, as medidas foram inócuas, devido a existência de uma condição que impactou mais os preços do que os tributos, sendo a Política de Paridade de Preços de Importação (PPI). Essa política transferia para os preços internos dos combustíveis as variações da cotação do barril de petróleo no mercado internacional, sendo também visíveis as variações na taxa de câmbio.

Sobre as alíquotas de ICMS sobre gasolina e diesel nos estados brasileiros, comparou-se o antes e o depois da inserção da LC 194/2022. O Rio de Janeiro teve a maior alíquota de ICMS, com percentual de 34%-29% a gasolina, o diesel com 12%-12%. No Ceará houve oscilações, a gasolina foi de 29% - 18%, o diesel manteve-se em 18%-18%. Seguido pelo Piauí e Mato Grosso com 31% gasolina e diesel 18%-12%. À medida que a LC 94/2022 vigorou, alguns estados tiveram a redução de 13 pontos percentuais, passaram a taxar o combustível com alíquotas de 20% 18% e 17%, respectivamente. Os estados que obtiveram notoriedade com menores alíquotas foram Mato Grosso com 23%. O Acre, Amazonas, Amapá, Roraima, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo tiveram 25%. Com a diminuição da tributação do ICMS, o Acre, Mato Grosso, Roraima, Rio Grande do Sul e Santa Catarina tiveram uma taxa de 17%. No Amazonas, São Paulo e Amapá, sucedeu uma redução para 18%.

Segundo pesquisas, um dos pontos polêmicos da LC 94/2022 é correlacionado a perda de arrecadação impostas aos estados, que necessitam das receitas de ICMS para funcionarem. Ao longo dos anos transcorreram algumas mudanças nas alíquotas do ICMS nos estados, favorecendo para o reconhecimento que este, não é de fato, uma problemática central na elevação dos preços. É relevante ter discernimento do contexto da inserção da LC 94/2022 e dos seus efeitos sobre a sociedade, inclusive nas finanças estaduais e municipais, pois o ICMS, nos estados, tornou-se uma maior fonte de receita tributária. Mesmo com atualizações contemporâneas das Leis Complementares, os Governadores de diversos Estados questionam acerca das modificações no ICMS, que não são suficientes.

O STF, juntamente com o Ministro das Relações Institucionais, Alexandre Padilha, anunciaram em Janeiro de 2023 a elaboração de uma Comissão que atuará com o Supremo Tribunal Federal para argumentar a recomposição do ICMS para os Estados. A Medida Provisória 1157/23 propõe estender o prazo do controle de preços sobre os combustíveis. Há

muitos desdobramentos e impactos com as Leis Complementares e com os efeitos na arrecadação do ICMS, sendo estes abordados neste Artigo. O objetivo geral desta pesquisa é descrever sobre os impactos esperados na arrecadação do ICMS sobre os combustíveis.

No dia 01 de novembro de 2021 o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), órgão colegiado formado pelos secretários de fazenda, finanças ou tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo ministro da fazenda e cuja competência precípua é decidir sobre matéria relativa ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, aprovou o congelamento do ICMS sobre os combustíveis, fixando, dessa forma, o preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF) utilizado como referência na tributação do imposto sobre o etanol hidratado, o diesel e a gasolina. A arrecadação de ICMS, que é o principal tributo que o Governo do Ceará recolhe, totalizou somente nos meses de julho e agosto do quarto bimestre de 2020 cerca de R\$2,87 bilhões, um desempenho menor em 7,8% do que em igual período de 2021.

Em julho de 2022 o Governo do Ceará, por meio da Lei nº 18.154/2022, sancionou a redução em 18% de alíquota do ICMS sobre energia, transporte coletivo, combustíveis e comunicação. Conforme já dito, essa limitação foi possível por meio da Lei Complementar – LC nº 194, que transformou o gás natural, a energia, o transporte público, os combustíveis e a comunicação de supérfluos a bens e serviços classificados como essenciais, saindo de uma alíquota superior a 30%, para limitar-se a uma alíquota de ICM que vai de 17% a 18% em alguns estados (SILVA, *et al*, 2022; MAIA, *et al*, 2019).

Um mês após sancionada a LC 194, os postos cearenses apresentaram uma redução de 22% do preço médio da gasolina, o que se mostrou uma medida efetiva para redução de preço praticado nos postos. Entretanto, os impactos gerados desde 2021 com a redução do imposto e na arrecadação do tributo foi de R\$ 3,3 bilhões (TCE, 2022).

Importante registrar que neste ano o estado do Ceará alterou a Lei nº 18.154/2022, estabelecendo a alíquota de ICMS sobre combustíveis para 20% (Art.4º da Lei nº 18.305/2023).

Nesse sentido, a pesquisa tem como objetivo geral apresentar o impacto esperado na arrecadação do ICMS sobre combustíveis. Como objetivos específicos, buscou-se analisar a distribuição do valor de ICMS entre municípios do Ceará, de acordo com o Valor Adicionado Fiscal – VAF; apresentar uma análise temporal sobre Leis Complementares de 1990, 1996 até os dias atuais sobre arrecadação e proporção dos efeitos de distribuição de recursos no estado sobre a distribuição de ICMS; Identificar as mudanças nos municípios do estado cearense em consequência da LC 194/2022 refletindo sobre o comprometimento do bom andamento de planejamento desses municípios (SILVA, *et al*, 2022) (Como um objetivo do seu trabalho é um citação?).

A LC 194/2022 tramitou rapidamente pelo Senado Federal e promoveu mudanças significativas dentro da estrutura do ICMS, que tinha regulação nacional pela LC 87/96. Entretanto, para a Associação Nacional de Associações de Fiscal de Tributos Estaduais – Febrafite, essa foi uma tentativa fracassada de limitar o ICMS, na tentativa de segurar os preços dos combustíveis, tendo em vista que ainda assim, o preço do óleo diesel, por exemplo, teve aumento significativo (FEBRAFITE, 2022).

Na visão do COMSEFAZ-Comitê Nacional de Secretários da Fazenda, Finanças, Receita e Tributação dos Estados e Distrito Federal, o impacto negativo dessa medida legislativa sobre contas públicas dos estados e municípios é sem precedentes. Pois promove mudanças significativas na estrutura do ICMS, podendo representar somente em 2022 uma perda de R\$ 115 bilhões na arrecadação de estados e se instalar nas finanças dos municípios (INSTITUTO DOS AUDITORES FISCAIS DA BAHIA, 2022).

Nesse viés, levantou-se a questão norteadora da pesquisa: Qual a percepção da

gravidade da Lei Complementar nº195 nos municípios cearenses com a queda da arrecadação na atualidade, considerando os últimos doze meses?(Esta questão não está foi discutida no seu artigo!)

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS é previsto pela Constituição Federal de 1988 como de competência de Estados e do Distrito Federal, com incidência em operações provenientes da circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e de comunicação, mesmo que tais operações e prestações iniciem-se no exterior (FABRETTI, 2006).

Desse modo, por ser um imposto estadual, somente os governos dos estados e o Distrito Federal possuem competência para instituí-lo, conforme determinou a Constituição Federal de 88. Além disso, o regramento constitucional, em seu artigo 155, definiu algumas características fundamentais em relação ao ICMS, definindo-o, por exemplo, como não cumulativo e atribuindo-lhe o caráter da seletividade (ICHIHARA, 2005).

A não-cumulatividade é um princípio do direito do contribuinte em abater aos seus débitos de impostos valores anteriores pagos em relação à etapa anterior para evitar acúmulo de ônus tributário em cadeias produtivas. A seletividade, por sua vez, corresponde ao princípio de que bens e serviços devem ser tributados de acordo com sua necessidade de consumo geral, ou seja, quanto mais importante o bem ou serviço for para a população, menor será sua carga tributária (ICHIHARA, 2005).

O artigo 146, inciso III, da Carta Magna estabelece que uma Lei Complementar é obrigada a "estabelecer normas gerais na legislação tributária, em especial no que se refere à definição dos tributos e suas espécies, bem como aos tributos enumerados nesta Constituição, seus gatilhos, sua base de cálculo e contribuinte". Com relação ao ICMS, a lei complementar que trata dessa negociação é a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a Lei Kandir (FABRETTI, 2009; JUSTEN, 1986).

A Lei Kandir concebeu o ICMS em âmbito nacional, orientando e criando as normas a serem seguidas pelos entes estatais. No estado do Ceará, por meio da Lei nº. 12.670 de 30 de dezembro de 2016, alterando os dispositivos da Lei nº. 12.670 de 1996, que dispõe sobre o ICMS, alterando a base de cálculo e dando providências, da Lei n. 14.237/08 dispendo do regime de substituição tributária de operações realizadas por contribuintes do ICMS.

Os contribuintes do ICMS são responsáveis pelo pagamento dos impostos. No entanto, embora o ICMS seja um imposto não cumulativo e exigível em todas as etapas da circulação de mercadorias ou prestação de serviços, a legislação pode atribuir a terceiros a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS (QUEIROZ, 1998), conforme descrito no próximo capítulo.

A movimentação de mercadorias é um dos fatos geradores do ICMS e pode ocorrer dentro ou entre países. Nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final, aplicam-se as alíquotas internas, enquanto, quando dirigidas aos contribuintes, são utilizadas as alíquotas interestaduais definidas pelas resoluções estaduais individuais (MACHADO, 2004).

De acordo com a Lei Complementar 87 de 1996 tem incidência sobre as operações do ICMS: negócios relativos à aquisição em geral de bens, incluindo o funcionamento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos congêneres; a prestação de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas, mercadorias, mercadorias ou valores por

qualquer meio; a prestação de serviços de comunicação (transmitir, gerar, receber, transmitir, etc.); fornecimento de bens e serviços; importação de bens do exterior, para qualquer finalidade; serviços prestados ou iniciados no exterior; petróleo, incluindo lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos deles derivados, que ingressem no país de destinação, e não utilizada energia elétrica para comercialização ou industrialização.

Entre as atividades isentas de imposto estão: Comercialização e circulação de livros, jornais e publicações periódicas, incluindo papel impresso; Operações e serviços de envio de serviços ou mercadorias para o exterior; Negócios relacionados com eletricidade, petróleo e combustíveis; Negócios relacionados com ouro, quando definidos como ativos financeiros ou negócios de instrumentos cambiais; trabalhos de jardinagem; transferência de propriedade ou bens móveis, seja de estabelecimento comercial, industrial ou de outra natureza; aquisição de veículo adaptado para uso por pessoa com deficiência; casos específicos conforme previsto em legislação estadual, etc. (MACHADO, 2009).

O cálculo de ICMS é feito por meio de algumas definições básicas sobre o tributo, são elas: Base de cálculo: é o valor total da operação, incluindo frete e demais taxas acessórias cobradas dos consumidores. Evento Tributável: Um evento tributável é um evento que solicita a tributação. Fato gerador do ICMS é o momento em que a mercadoria sai da empresa ou o serviço começa a ser prestado. Alíquotas: As alíquotas do ICMS variam de acordo com o estado de origem e de destino da operação. Com base nessas informações para calcular o imposto basta multiplicar a base de cálculo pela alíquota incidente sobre a operação (MAIA, 2019).

Outra questão que gera muitas dúvidas sobre o ICMS é o caso da substituição tributária. A responsabilidade fiscal pode ser atribuída a qualquer contribuinte, conforme definido pela legislação nacional. Nesse caso, o contribuinte tem status tributário representativo. Ou seja, a substituição tributária ocorre quando a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é transferida para outro contribuinte que não seja o gerador da venda. Este passivo pode ser imputado com base no imposto incidente sobre uma ou mais operações – sejam antecedentes, concomitantes ou posteriores. É uma medida tomada pelo governo para facilitar a fiscalização de tributos recolhidos diversas vezes na cadeia de circulação de mercadorias ou serviços, como o ICMS.

Na tabela de alíquotas do ICMS entre os estados brasileiros, nota-se que existe alteração constante entre os estados. Os fatos geradores estão identificados no art. 114 da Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional) ao afirmar que "o fato gerador da obrigação principal é uma circunstância necessária e suficiente prescrita por lei". A ocorrência do fato gerador é legalmente determinada porque é integral e existe uma obrigação no momento de sua ocorrência. O principal fato gerador do ICMS ocorre na movimentação de mercadorias. A circulação é "a saída das operações que levam as mercadorias desde a sua fonte de produção até ao seu consumo final, segundo a sua natureza e finalidade", ou seja, a exportação de mercadorias de uma instituição para outra (SABBAG, 2010).

Já no tocante ao Diferencial de Alíquota – DIFAL surgiu com o objetivo de deixar mais justas as operações feitas entre diferentes estados do Brasil, considerando as alíquotas praticadas entre unidades federativas (UF) diferentes na hora do recolhimento. Em operações onde o estado de origem possui alíquota de 12%, onde o estado destina a alíquota de 17%, deve-se calcular um DIFAL com 5% do valor da operação (BRASIL, 2022).

Os eventos de cobrança ocorrem quando as mercadorias saem de uma instalação para outra. Não é fato gerador se a mercadoria sair ou apenas transitar no mesmo estabelecimento no caso de operações internas. Portanto, neste caso, uma transferência de propriedade deve ocorrer.

De acordo com a literatura, a obrigação tributária tem início para o contribuinte, com

dever de cobrá-lo, de acordo com a legislação ao fisco. Os cálculos do ICMS são baseados em "avaliações econômicas que são cifras financeiramente mensuráveis dos fatos a serem tributados". (MACHADO, 2006) A Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, estabelece os critérios para fixação da base de cálculo das operações no Estado de Santa Catarina:

Art. 10. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 4º, o valor da operação; II - na hipótese do inciso II do art. 4º, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço; III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 4º: a) o valor da operação, na hipótese da alínea "a"; b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea "b"; V - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; b) o imposto de importação; c) o imposto sobre produtos industrializados; d) o imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias; f) o montante do próprio imposto. [...]

O ICMS é considerado um imposto interno (ou por dentro), ou seja, incide sobre sua própria base de cálculo e fica embutido na nota fiscal. Como regra geral, a base de cálculo será o valor da venda de mercadorias ou prestação de serviços, importações e transferências. Arte. O artigo 11 da Lei 10.297/96 estabelece as seguintes bases de cálculo:

I - O montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Já o artigo 12 da Lei nº. 10.297 de 1996 retrata a não integração da base de cálculo do imposto, como mostra abaixo:

I - O montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador dos dois impostos; II - os acréscimos financeiros cobrados nas vendas a prazo a consumidor final. III - as bonificações em mercadorias. Parágrafo único. A exclusão a que se refere o inciso II não poderá resultar em valor tributável inferior ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, acrescido de percentual de margem de lucro bruto previsto em regulamento, o qual estabelecerá a forma de controle da base de cálculo mínima em cada operação.

Podemos defini-lo como o valor da transação ou da prestação de serviços para fins tributários – embora em alguns casos seja o valor das mercadorias, não deve ser confundido. Na composição da base de cálculo, além do valor da mercadoria, são alocados valores como frete, prêmios de seguros e descontos condicionais. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) também faz parte da base de cálculo quando o produto é usado e consumido ou entra no ativo imobilizado da empresa adquirente, independentemente de o destinatário ser contribuinte do ICMS. Com relação aos descontos condicionais, a base de cálculo permanece inalterada, enquanto os descontos incondicionais para pagamentos à vista reduzem a base de cálculo. Calcular a base para chegar ao valor devido de ICMS, resultando na responsabilidade do sujeito passivo (MACHADO, 2010).

### ***2.1.1 Contribuinte***

Contribuinte significa toda pessoa jurídica ou estabelecimento individual que tenha

por fim comercial a geração de lucros e tenha características comerciais de frequência e quantidade, sendo as mercadorias consideradas mercadorias, sendo considerados contribuintes os portadores dessas mercadorias, caso contrário, considera-se uma mercadoria adquirida ocasional. Contribuinte é definido no artigo 4º da LC 87/1996 (OLIVEIRA, 2010).

Contribuinte é toda pessoa física ou jurídica que, regularmente ou em volumes com fins comerciais, exerça atividade de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciada externamente. Pode ser definido também como contribuinte:

I – Importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento; II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, III – adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Para fins de ocorrência de fato gerador, o estabelecimento é considerado objeto, não sujeito de direitos. A Lei Complementar nº 87/1996 dispõe:

Art. 6º A lei estadual poderá designar contribuinte ou depositário a qualquer título responsável pelo seu pagamento, caso em que assumirá a condição de substituto tributário. Redação fornecida pela LC 114, redação anterior a 16.12.2002. § 1º Responsabilidade decorrente de tributos incidentes sobre uma ou mais empresas ou serviços, antecedentes, contemporâneos ou posteriores, inclusive internos e interestaduais. § 2º A atribuição de responsabilidade se dará de acordo com a legislação de cada estado para bens, bens ou serviços (FABRETTI, 2009).

As obrigações tributárias decorrem da ocorrência de um fato gerador que consiste na concretização ontológica de uma situação hipotética prescrita em lei de forma geral e abstrata. A presente Lei Tributária é elaborada de acordo com as regras jurisdicionais previstas na Constituição, que estipula os atos que as entidades tributárias têm competência para tributar. Os artigos 153, 155 e 156, por exemplo, conferem ao Estado, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios competência para arrecadar tributos em determinadas situações práticas. Essas ações que levam à tributação refletem circunstâncias de relevância econômica, revelando a riqueza dos envolvidos. A relevância econômica é crucial para a tributação, pois o Estado só pode se apropriar de uma parcela da riqueza existente (TORRES, 2001).

Reconhecer a tributação de situações sem conteúdo econômico, conferindo ao Estado a faculdade de escolher qualquer fato como hipótese de tributação, levaria à escolha arbitrária de situações isoladas, que, segundo os ensinamentos de Marçal Justen (1986), constituiriam penalidades claras e não tributárias: Se a exigência de pagamento for economicamente relevante (ou seja, economicamente disponível) independentemente da verificação da situação fática (supostamente descrita nos pressupostos normativos). Isso porque, antes de tudo, a distribuição de impostos (arrecadação de recursos fiscais) pressupõe a existência de recursos econômicos e de riqueza. Por outro lado, a irrelevância econômica dos pressupostos fáticos escolhidos para integrar os pressupostos de importância do evento é semelhante à figura normativa da punição.

Diante disso, constituem a importância dos casos de eventos, por exemplo, propriedade de automóvel (IPVA), prestação de serviço (ISS), venda de mercadorias (ICMS), auferimento de rendimentos (IR). Presumivelmente pertencentes a pessoas envolvidas em atividades tributáveis. Desta forma, a propriedade de um automóvel que dá origem ao IPVA representa um bem para o contribuinte e, portanto, reflete a sua capacidade financeira, bem como a remuneração pela prestação de serviços, ou venda de bens de preço, e por fim os rendimentos do trabalho pessoal ou investimento de capital (FABRETTI, 2009).

## ***2.2 Bens e Serviços essenciais***

Algumas atividades relacionadas ao fornecimento de insumos e materiais necessários à sobrevivência, saúde, abastecimento e segurança da população são definidas como serviços essenciais pela Medida Provisória nº 926/2020, editada pelo Governo Federal no início da Pandemia do Novo Coronavírus. Alguns deles são definidos como serviços essenciais de interesse público (como eletricidade e esgoto) cujo funcionamento não pode ser interrompido ou restringido. No entanto, o atendimento ao cliente nesses serviços pode ser limitado e difícil de comunicar com os consumidores.

Os serviços essenciais são considerados indispensáveis à sociedade e devem ser mantidos em funcionamento mesmo em períodos de crise, emergência ou calamidade pública, como ocorreu durante a pandemia de covid-19. São, portanto, serviços responsáveis por atender necessidades básicas da população, como: cuidados com saúde, polícia, bombeiros, fornecimento de água potável, saneamento básico e serviços de coleta de lixo, manutenção da infraestrutura e comunicação, serviços públicos, fornecimento de alimentos, transporte, sistema bancário, cobranças de impostos, bens essenciais que são alimentos e suprimentos médicos, gasolina.

Já os serviços não essenciais são aqueles em que o município pode deixar fechado durante uma pandemia como, por exemplo, turismo, lojas de varejo, cultura, bibliotecas e entretenimento. Com a promulgação do Decreto nº 10.282 do executivo federal, cujo objetivo foi regulamentar a Lei nº 13.979/20, que dispôs sobre as medidas para enfrentamento da emergência internacional de saúde pública causada pelo coronavírus, foram adotadas restrições excepcionais e temporárias para rodovias, portos e/ou aeroportos, além de quarentena e outros isolamentos e restrições temporárias de atividades e de circulação.

Assim, tais medidas garantiram o exercício e o funcionamento dos serviços públicos e atividades considerados essenciais, nos termos da Lei nº 13.979/20, definindo com precisão os serviços e atividades públicas que não estariam sujeitos a essas restrições de funcionamento. A lista inclui, entre outros, serviços de saúde, atividades de segurança pública e privada, produção, distribuição, comercialização e entrega, presencial ou via e-commerce, de produtos de saúde, higiene, alimentos e bebidas.

A Lei Complementar n.º 194/2022, de 23 de junho de 2022, trouxe importantes alterações à legislação fiscal, estipulando que os combustíveis, o gás, a eletricidade, as comunicações e os transportes públicos são considerados bens e serviços essenciais. A lei é fruto da conversão da Lei Complementar (PLP) nº 18/2022, uma vez que um produto/serviço é considerado essencial, a cobrança do ICMS ficará limitada à ocorrência da maior alíquota do estado, que pode variar entre 17% e 18%. Como resultado, a medida não agradou as fazendas estaduais porque resultaria em propensa perda de arrecadação de ICMS. Apesar desse possível efeito, os estados estão cumprindo as leis complementares e alterando suas alíquotas internas para produtos essenciais.

## **3 METODOLOGIA Em vermelho, conteúdo elaborado!**

A Metodologia é Pesquisa Bibliográfica e de cunho Qualitativo. Tais técnicas visam combinar informações da literatura, inclusive inserir um vasto leque de resoluções, tais como definições, revisão de teorias e fundamentos. Assim, para a execução deste estudo, optou-se por usar o modelo proposto por Gil (2018). Inicialmente fez-se a seleção dos materiais teóricos (livros, monografias, dissertações, etc) e digitais acerca do assunto, tais dados foram disponibilizados nas Bases de Dados, como SCIELO (Scientific Electronic Library Online),



Jornais e Revistas Online, entre outras fontes de pesquisa. Foram realizados os cruzamentos dos descritores: Arrecadação. ICMS. LC 194/2022. Combustíveis.

A amostra final desta pesquisa foi constituída de materiais teóricos e digitais. Os critérios de inclusão foram os livros, artigos com textos integrais, visíveis na base de dados selecionadas, escritos na língua portuguesa, publicados no recorte temporal, entre os anos de 2013 a 2023. Os critérios de exclusão foram os materiais incompletos, ultrapassados ou indiferentes a temática, artigos, cujo conteúdo não respondam aos objetivos ou problemática do estudo.

A coleta de dados sucedeu entre os anos de 2022 a Setembro de 2023. Utilizou-se informações contemporâneos disponíveis em materiais digitais e teóricos. Não houve limitação de estudo, encontrou-se informações substanciais e subsídios suficientes para a construção deste estudo. Devido a amplitude da temática, ressalta-se a necessidade dos dados teóricos e digitais para fazer uma análise entre as concepções dos pesquisadores e, posteriormente a comparação entre os dados para equipará-los.

Segundo GIL (2010), uma pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema ou quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada a este.

A pesquisa realizada foi, predominantemente, exploratória e classificada como pesquisa bibliográfica, pois visava proporcionar maior familiaridade com o problema, de tal forma que se permitisse seu amplo e detalhado conhecimento, adequado para a investigação de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real (GIL, 2010).

Ainda segundo o autor, “a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. **UMA COISA É SER EXPLORATÓRIA, OUTRA SER BIBLIOGRÁFICA. TEM QUE MELHORAR ESTES DOIS PARÁGRAFOS.**

Por sua vez, Cervo e Bervian (2006, p. 65) esclarecem:

A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos, buscando conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Desta forma, por meio da revisão bibliográfica o pesquisador busca analisar o que já foi dito ou descrito para responder ao problema levantado ou comprovar suas hipóteses, adquirindo, assim, novos conhecimentos sobre o assunto pesquisado.

Considerando que o fato gerador que delimita o objeto de estudo ter sido introduzido na legislação em 2022, bem como considerando as oscilações de arrecadação do ICMS sobre os combustíveis antes e durante o período pandêmico, o período de análise está delimitado entre os anos de 2020 e 2022. **(TEM QUE CONSERTAR ISSO, POIS TEM UM OBJETIVO ESPECÍFICO QUE FALA EM ESTUDAR AS LEIS ENTRE 96 E ATUALMENTE).**

## **4 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

Dados da Agência Nacional de Petróleo -ANP, indicaram uma queda de vendas de 85% de querosene e aviação - QAV, quase 30% de gasolina e 14% de óleo diesel em 2020, se comparado ao período de 2019. Além da comercialização de Etanol, que reduziu em 37% no mesmo período (ANP, 2020). Entre 2020 e 2022, dados dos impactos da pandemia foram

analisados, tendo como base a duração do período de isolamento e distanciamento social, a variação de demanda de combustíveis nesses períodos e o comportamento do consumidor após o encerramento de distanciamento social.

Na cadeia de revenda, os impactos podem ser observados nacionalmente e a redução da comercialização implicou na perda de receitas, elevação de estoques e a necessidade de adaptação da atividade para que minimizasse custos operacionais. Outros fatores, como a renegociação e quebra de contratos entre agentes distribuidores e revendas foram considerados. Os reflexos também foram vistos no segmento de refino e a retração de volumes comercializados gerou mudanças nos fluxos logísticos.

Os impactos da pandemia de Covid-19 também afetaram a arrecadação federal e estadual entre 2020 e 2022, tendo choques concomitantes entre oferta e demanda no mercado nacional e internacional. Com a perda de arrecadação **estadual**, acumulou-se entre 2020 e 2022 um déficit de 18 bilhões de reais. Já na esfera federal, alcançou os 36 bilhões de reais.

A pandemia de Covid-19 se iniciou no primeiro trimestre de 2020 em todo o mundo, impactando os mais diversos setores e indivíduos. Com o isolamento social adotado, na tentativa de conter o avanço do coronavírus, pessoas ficaram em casa e empresas, setores, indústrias e fábricas tiveram que fechar as portas ou reduzir drasticamente sua produção (NASCIMENTO; RORIZ, 2021).

Mas, na tentativa de reduzir a circulação de pessoas e de evitar a disseminação do vírus, empreendedores e grandes indústrias se viram em uma crise econômica proveniente da condição pandêmica, sofrendo com a falta de caixa, de capital, de consumidores e de faturamento.

Com o futuro incerto e um cenário devastador, mesmo elaborando um planejamento as consequências da pandemia acabaram trazendo danos irreparáveis para consumidores e empresários. Para as farmácias, planos de saúde, assistência em saúde em geral, supermercados e postos de combustíveis, que são considerados serviços essenciais e que a população depende completamente, quanto mais a pandemia se espalhava no mundo, maiores foram os impactos (NASCIMENTO; RORIZ, 2021).

De acordo com Losekann e Rodrigues (2020), para o mercado de combustíveis, a demanda global foi afetada de forma ampla, pois o mercado de energia, que conta com o carvão, gás natural, petróleo, entre outros, os impactos foram graves, posto que a restrição ao movimento de mercadorias e pessoas diante do isolamento social fez com que a demanda caísse.

No mundo inteiro o mercado de combustíveis viu o consumo despencar durante a pandemia com menos ônibus nas ruas, menos carros e motos, menor quantidade de gente circulando, aviões e voos reduzidos. E com as refinarias de petróleo trabalhando com capacidade mínima, o consumo de óleo diesel também caiu, entretanto, não quanto o consumo de combustíveis.

Com a volatilidade do setor e as medidas de enfrentamento da pandemia, o comércio de combustíveis e seus gestores viram a necessidade de gerenciar o momento e atribuir estratégias que pudessem driblar o caos instaurado e reduzir prejuízos já causados. De acordo com Almeida et al (2021) 75% dos entrevistados sobre produtos que a procura foi reduzida, incluindo os combustíveis, durante o primeiro ano de pandemia, responderam que houve sim diminuição da procura e consumo, diante do novo arranjo familiar e das incertezas mundiais de crise.

Além disso, os reflexos na demanda e na oferta de derivados de petróleo, setores de biocombustíveis e sobre a arrecadação trouxeram impactos no mercado de combustíveis durante a pandemia de Covid-19. Sendo esta, a justificativa e a importância do estudo acadêmico sobre o comércio de combustíveis.

Dados da Fundação Getúlio Vargas de 2022 revelaram que no mesmo ano o país

continuará apresentando níveis elevados de inflação, com IPCA projetado para 7,7%, acima três pontos do teto de meta, o que já mostrava uma capacidade de interferência em conflitos externos, elevando o impacto sobre renda de famílias e mudanças em bandeiras tarifárias de eletricidade.

Outro estudo feito por Moreira (2011) analisando o panorama inflacionário, a lei de oferta e demanda, pode-se citar o Plano Real como marcante na estabilidade da economia, gerando um aumento consistente de salários e oferta estável. Como consequência houve o aumento de preços. Mas o aumento da demanda pode surgir de muitas maneiras, gerando grandes impactos na economia, afetando empresários e a população com o aumento de preços de bens e serviços.

A inflação é definida por Moreira (2011) como um processo generalizado de aumento de preços onde o poder aquisitivo da moeda diminui, sendo a inflação significado de aumento de custo de vida, redução de poder de compra de moda. Embora não seja sempre prejudicial ao consumidor, pode ser incômodo, quando o país cresce mais rápido do que se é absorvido.

Para controlar a inflação por demanda o estado usa políticas monetárias e econômicas com medidas que possam reduzir a procura pelos bens e serviços. Entre os instrumentos que podem equilibrar a oferta e demanda, está a redução de gastos do governo, aumentando a carga tributária, controle de crédito e aumento de taxas de juros.

Ao contrário do que apontavam os cenários e as razões apontadas nos capítulos anteriores, que envolvem em grande parte os custos de produção relacionados às commodities, o clima econômico que compõe o cenário demanda-inflação está mais ligado à demanda de produtos do que às suas cotações.

Em geral, do ponto de vista da demanda, a inflação pode ser definida como a sobreposição de poder de consumo e produtividade, e em uma economia de pleno emprego (dadas suas contingências institucionais, tecnológicas e estruturais), grandes aumentos de preços levam manter de forma sustentável a produção e sua capilaridade no mercado sem perder retornos marginais significativos para as instituições fornecedoras.

Durante o período de cerca de 2003 a 2011, o Brasil passou a apresentar um crescimento médio do PIB maior do que nos períodos anteriores, acompanhado de melhor distribuição de renda, crescimento do PIB per capita; porque esse crescimento está relacionado ao mercado externo e sua relação com os recursos naturais

A demanda por produtos primários e manufaturados correlatos está intimamente ligada, ou seja, a demanda do mercado é compatível com a capacidade produtiva de países produtores de baixa complexidade e valor agregado como o Brasil, impulsionada ainda mais pelo aumento dos preços desses produtos. Com o aumento significativo da renda desses setores produtivos internos e a multiplicação dessa renda por meio de redes intersetoriais, estimula uma onda de investimentos em fatores de produção desses setores, que é repassada para a renda familiar, aumento de impostos e distribuição de renda.

Assim, pode-se observar nesse panorama histórico que a dinâmica estabelecida pelo Estado e demais setores em termos de multiplicação e distribuição da renda média familiar e da renda básica, fator decisivo para o crescimento do consumo e do crescimento econômico.

**Devido** o aumento de impostos traduziu-se então em políticas de transferência de renda mais complexas, como o Bolsa Família e o Fome Zero, resultando em um aumento do PIB entre auxílios e seguridade social de cerca de 15%. Esses fatores sugerem que a capilaridade do consumo – maior propensão a consumir – aumentou nas famílias de baixa renda por meio de programas de transferência direta de renda, apesar do aumento da arrecadação. **Ressalta-se a relevância das iniciativas públicas do BNDS na elevação do salário-mínimo e na ampliação do crédito.**

Impacto positivo nos mercados externos, ou seja, forte aumento da demanda

agregada e da inflação no país. A prova de que a inflação se agrega a uma economia de mercado do ponto de vista da demanda mais como um epifenômeno do funcionamento natural da economia, geralmente em relação a outros tipos de inflação, como a inflação de custos, do que como consequência da racionalidade e do crescimento do consumo em isolamento.

Uma forma de controlar a inflação de custos é instituir medidas destinadas a incentivar os empresários a aumentar a produção. Dessa forma, a oferta volta ao nível pré-inflação e o preço volta ao normal de acordo com a lei da oferta e da demanda. Esses incentivos podem assumir a forma de isenções fiscais ou outras medidas destinadas a reduzir os custos de produção dessas empresas, incentivando-as a aumentar a produção.

Outra forma é reduzir a demanda, ou seja, desestimular os compradores, o que pode ser conseguido com a elevação da taxa básica Selic. Porque os financiamentos e empréstimos ficam mais caros à medida que as taxas de juros sobem. Isso leva a uma queda do lado da demanda, que passa a se equilibrar com a oferta do mercado, o que leva a preços mais baixos, o que mantém a questão da inflação sob controle.

O crescimento econômico em 2019 foi mais fraco do que o esperado. Conforme consta no relatório do IPEA, o PIB em 2019 cresceu 1,1% em relação ao ano anterior. Considerando o lento crescimento da economia brasileira, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), observa-se o impacto no mercado de trabalho do aumento da informalidade e de uma taxa de desemprego de 11,0% (PÊGAS, 2022).

O Índice Nacional de Preços ao Consumidor (IPCA) no mesmo período situou-se em 4,31%, resultado evidenciado pela retração do consumo e da atividade econômica no Brasil. Face à evolução do ano, os mercados financeiros caracterizam-se pelo otimismo. A SELIC encerrou o ano em 4,5%, e essa ação negativa foi reiterada pelo COPOM, que afirmou que “a consolidação do cenário esperado de inflação benigna deve permitir ajustes adicionais no nível de estímulo”, segundo o relatório do IPEA.

A inflação no segundo trimestre de 2020 ilustrou grandes efeitos acelerando preços de alimentos, desacelerando o IPCA na economia mundial e a alta inflação tendo impactado preços de setores agrícolas, alimentos entre outros, o mercado de commodities, que impactou a queda de atividade econômica e trouxe incertezas.

Ao final de agosto de 2021, o IPCA acumulava alta de 9,68% em 12 meses. E, nesse momento, dada a conjuntura econômica, o número é muito expressivo. Contribuiu para isso a desvalorização do real, que afetou os preços das commodities (combustíveis e alimentos) cotadas em dólares, e a crise hídrica – ambas criaram pressões de preços e apertaram os orçamentos das famílias.

Em 2022, os preços das commodities, principalmente petróleo e gás, estão sob intensa pressão devido à reação à invasão da Ucrânia pela Rússia – todo o movimento do conflito tem impacto direto nas relações comerciais globais. No contexto local, observam-se movimentos paralelos relacionados à política fiscal, que impactam diretamente nas taxas de inflação, pois estão em curso medidas que ultrapassam os tetos de gastos públicos, implicando em alto risco-país e gerando incertezas.

No entanto, sem dúvida, o principal fator complicador da inflação durante a pandemia (março de 2020 a setembro de 2022) é especialmente o impacto/consequências devido a choques de oferta. Para 2023, as expectativas são bastante baixas em termos de atividade econômica. No entanto, a taxa de crescimento para este ano foi estimada em 1,3%. Essa previsão é baseada em dois fatores muito importantes, o fim da guerra na Ucrânia e a aceleração do aperto monetário em 2023. Pressões inflacionárias, que permitem que a política monetária faça seu trabalho de reduzir gradualmente a inflação sem reduzir ainda mais os níveis de atividade. Em segundo lugar, no início de 2023, grande parte do impacto adverso do aperto monetário doméstico sobre a atividade econômica já ocorreu.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em vermelho, conteúdo elaborado!

O Objetivo da pesquisa foi alcançado, pôde-se mostrar o impacto esperado na arrecadação do ICMS sobre combustíveis. Sabe-se que a arrecadação com ICMS oriunda dos combustíveis elevou-se desde 2019, inclusive no início do ano de 2023. A média nacional do preço unitário do litro do óleo diesel era aproximadamente R\$ 4,30. Entretanto, em diversos estados brasileiros, inclusive no Ceará ultrapassou o valor de R\$ 7,00 no ano de 2022. A partir de janeiro de 2023, o valor do litro de óleo diesel reduziu, a gasolina também. No Ceará o preço médio do litro de diesel é cerca de R\$ 5,04 e da gasolina é em torno de R\$ 5,94. Em agosto de 2023, a Petrobras anunciou um aumento nos preços para as distribuidoras. Apesar das elevações, a Companhia mencionou que em 2023 a variação acumulada nos preços dos combustíveis mostrou uma redução de R\$ 0,15 por litro para a gasolina e de R\$ 0,69 por litro para o diesel.

Nos dois anos antecedentes, transcorreu um aumento médio dos combustíveis em torno de 50%. Assim, a arrecadação estadual elevou na mesma proporção. Inobstante, diversas unidades da federação elevaram a alíquota do ICMS em 2023, alguns de 17% para 18%, outros de 18% para 23%, perfazendo um aumento médio real de alíquota de 10%. Tal elevação das alíquotas para 2023 almejou evitar as perdas na arrecadação, isto é, uma elevação preventiva sob supostas perdas que ainda não sucederam. Essas perdas seriam oriundas do STF avaliar os bens essenciais, combustíveis e telecomunicações, o que ocasionaria a redução da alíquota praticada, e consecutivamente a perda da arrecadação. Contudo, a cobrança do ICMS nos combustíveis e no âmbito de telecomunicações não transcorrer nenhuma redução, continuando entre 20% - 30%, e sem previsão efetiva de ocorrer, pois ainda está sob negociação. O aumento das alíquotas do ICMS ainda é concreto.

Na cobrança do ICMS dos combustíveis há outra condição que gera elevação da oneração, particularizada como a substituição tributária, ou seja, ICMS ST, sendo um regime de arrecadação que concentra uma cobrança em um único contribuinte na cadeia de produção ou comercialização. Exemplifica-se o combustível que é ofertado da refinaria para a distribuidora, assim, sucede uma cobrança. Para o cálculo de tal cobrança é arbitrado também um preço médio ponderado para o usuário, sendo especificado pelo Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária). O preço de venda final arbitrado é designado de MVA (margem de valor agregado). A lei específica para a refinaria, ao calcular (arbitrar) no transcorrer da operação o valor final, o preço de venda será praticado para o usuário final no posto, para fins de cobrança antecipada do ICMS ST. Ainda ocorre uma cobrança elevada de imposto, tornando o usuário credor da Fazenda. Grande parte das unidades da federação no Brasil impõem obstáculos que impendem o ressarcimento de valores pagos. Há desdobramentos e questionamentos acerca das Leis Complementares. Uma reforma tributária precisa não somente simplificar, mas impedir o avanço da máquina arrecadadora estatal. É inquietante constatar que muitos governantes do Brasil defendem um Estado centralizador, ou seja, elevações de impostos em curto e médio prazo, o que evidencia-se no ICMS.

A publicação da Lei Complementar 194 de 23 de junho de 2022 reconheceu a natureza essencial e indispensável das telecomunicações, energia elétrica, combustíveis, gás natural e transporte coletivo perante o Código Tributário Nacional – CTN e Lei Complementar 87 de 1996. Com o reconhecimento da essencialidade de bens e serviços, nota-se a limitação de competência legislativa de estados e Federação na imposição de alíquotas superiores à

alíquota geral, imposta em percentuais de 17 a 18% normalmente.

Essas alterações inseridas com a Lei Complementar 194 de 2022 tiveram grande motivação do julgamento feito pelo Supremo Tribunal Federal e reconhecimento da essencialidade de mercadorias de energia elétrica, serviços de telecomunicações, entre outros, modulação de efeitos na decisão fazendo com que a alíquota geral de impostos estaduais tenha aplicação apenas a partir de 2024.

Logo, a Lei Complementar 194 de 2022 apresenta disposições de aplicação imediata, que independe da regulação dos Estados e Federação, devendo assim, os Entes Federativos, imediatamente alterarem aprovações feitas pelo Congresso Nacional, para redução da exigência de ICMS por serem bens e serviços considerados essenciais.

Dessa forma, a substituição tributária passa a dispor da base de cálculo relacionada a operações com óleo diesel até 31 de dezembro de 2022 em todo o Brasil.

**(Cadê a sua consideração final sobre o seu objetivo geral? Acredito que você tenha que refazer as suas considerações finais. Ela tem que dar conta dos seus objetivos geral e específicos.)**

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei Complementar, nº 194, de 23 de junho de 2022.** Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo. Brasília, 23 de junho de 2022.

INSTITUTO DOS AUDITORES FISCAIS DO ESTADO DA BAHIA. **Os efeitos negativos da LC 194/2022 na arrecadação do ICMS da Bahia.** Disponível em: Os efeitos negativos da LC 194/2022 na arrecadação do ICMS da Bahia - IAF - Instituto dos Auditores Fiscais. Último acesso: 4 fev. 2022.

LOSEKANN, L; et al. **Impactos da Crise Sanitária da COVID-19 nos Mercados de Energia do Brasil.** Revista Econômica, Niterói-RJ, v.22, n. 1, p. 317-57, junho, 2020.

MAIA, Francisco Lúcio Mendes *et al.* **Análise do impacto sobre a arrecadação de ICMS do regime de substituição tributária com carga líquida.** Revista Panorama Fiscal, v. 22, p. 1-53, 2019.

NASCIMENTO, Arielle Pereira; RORIZ, Miriam Moema de Castro M R. **O comportamento do consumidor de combustíveis em meio à pandemia de Covid-19.** Artigo apresentado à Pontifícia Universidade Católica de Goiás, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/2670>. Último acesso: 12 fev. 2023.

PÊGAS, P. H. **Manual de contabilidade tributária.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

SÁ, Pedro Henrique Tavares Mendes de et al. **Previsão da inflação a partir de mudanças nos gastos públicos no Brasil durante a pandemia COVID-19.** 2021.

SILVA, Deoclécio Santos; MAIA, Francisco Lúcio M; RIBEIRO, Gerson Silva; SOARES, Helena Gabriela Jacinto. **Lei Complementar 194 de 2022: Impacto na arrecadação tributária**

do Estado do Ceará. Panorama Fiscal - Publicação do Observatório de Finanças Públicas do Ceará – OFICE, ano 7, v. 52, jul-ago, 2022. Disponível em: PANORAMA-FISCAL\_52.pdf (fundacaosintaf.org.br). Último acesso: 4 fev. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ. **Carta de Conjuntura Macrofiscal: Efeitos da LC 194 Sobre as Receitas dos Municípios do Ceará Monitor Fiscal**, 2022.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade Tributária** 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade Tributária** 11. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

ICHIHARA, Yoshiaky, **Direito Tributário**. São Paulo, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10. Ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo P. **Contabilidade Tributária**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975.

TORRES, H. **Direito Tributários Internacionais e Operações Transnacionais**. São Paulo: RT, 2001.

SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.